

纳税影响会计法下计提固定资产 减值准备对折旧以及所得税的影响

□ 车云 唐云

固定资产减值准备的计提,有利于提高资产的质量,进一步压缩资产中的水分,但同时使会计核算的复杂程度加大。本文拟对纳税影响会计法下计提固定资产减值准备对折旧以及所得税的影响进行简要分析,不当之处请指正。

一、有关制度规定

根据企业会计制度的有关规定,企业的固定资产应当在期末按照账面价值与可收回金额孰低计量,对可收回金额低于账面价值的差额,应当计提固定资产减值准备。实际工作中企业应在期末或者至少在每年年度终了,对固定资产逐项进行检查,如果由于市价持续下跌或技术陈旧、损坏、长期闲置等原因导致其收回金额低于账面价值的,则将该项固定资产的可收回金额低于账面价值的差额作为减值准备。

按国家税务总局发布的《企业所得税税前扣除办法》中的规定,纳税人发生的存货跌价准备金、短期投资跌价准备金、长期投资减值准备金、风险准备基金(包括投资风险准备金),以及国家税收法规规定可提取的准备金之外的任何形式的准备金均不允许在所得税前扣除。

二、差异的产生及性质

按照上述规定进行会计和税务处理,会使会计利润与

应纳税所得额产生差异,如何理解该差异以及该差异对企业所得税有何影响,分析如下:

财政部发布的《实施〈企业会计制度〉及其相关准则问题解答》中规定,已计提减值准备的固定资产在计提折旧时,应当按照该项固定资产的账面价值(即固定资产原价减去累计折旧和已计提的减值准备),以及尚可使用年限重新计算确定折旧率和折旧额。这也就是说,固定资产未来计提的折旧要考虑固定资产减值准备的影响,由于减值准备的影响,使得该项固定资产以后年度内通过折旧形式计入成本、费用的数额也发生了变化,利润也相应发生了变化。假设在其他因素不变的情况下,这里的变动金额实际上是计提的减值准备在固定资产尚可使用年限内的分摊,因此在该项固定资产的未来使用年限内能够转回,从而导致时间性差异的产生,这样该时间性差异对所得税的影响金额,可以递延和分配到以后期间。

三、举例说明纳税影响会计法下计提固定资产减值准备对折旧以及所得税的影响

假设某企业于某年12月购入一台设备,该设备原值50万元,预计使用年限10年,预计净残值为零,当月投入使用。在设备使用年限内企业的会计利润每年均为15万元,适用所得税率33%(本例假设该企业一直采用企业会计制度,并

84.7(万元)

三、会计政策变更所得税调整的会计处理

会计政策变更所得税的会计处理因企业采用的所得税处理方法不同而异。当企业采用应付税款法核算时,调整的所得税额应通过“应交税金—应交所得税”账户核算,其会计处理为:补交所得税时,借记“利润分配—未分配利润”科目,贷记“应交税金—应交所得税”科目;冲减所得税时,做

相反分录。当企业采用纳税影响会计法核算时,无论是采用递延法还是债务法,均通过“递延税款”账户核算。其会计处理为:应由以后各期补缴所得税时,借记“利润分配—未分配利润”科目,贷记“递延税款”科目;冲减以后各期所得税时,做相反分录。

(作者单位:华北石油财经学校)

中国石油天然气集团财务资产部会计处)

责任编辑 温彦君

不考虑其他因素的影响)。

1、该设备从×××1年起,每年应计提折旧5万元(50万元/10年),每年编制会计分录如下:

借:制造费用 5万元
贷:累计折旧 5万元

由于该设备正常计提折旧,不存在纳税调整因素,所以每年末计算应交的所得税为:

15万元×33%=4.95万元,编制会计分录如下:

借:所得税 4.95万元
贷:应交税金——应交所得税 4.95万元

2、假设×××6年12月31日,企业对固定资产进行全面检查,发现该设备的可收回价值为14万元。由于该设备截止×××6年末共计提折旧30万元,其账面净值为20万元,所以应计提减值准备为6万元(20万元-14万元),编制会计分录如下:

借:营业外支出 6万元
贷:固定资产减值准备 6万元

同时在年末计算应交的所得税为:(15万元+6万元)×33%=6.93万元

本期发生的时间性差异的所得税影响金额为:6万元×33%=1.98万元,编制会计分录如下:

借:所得税 4.95万元
递延税款 1.98万元
贷:应交税金——应交所得税 6.93万元

3、企业于×××7年起,对该设备按14万元的基数计提折旧,每年应提折旧3.5万元(14万元/4年),实际上是将已计提的减值准备6万元在该设备未来的尚可使用年限内进行分摊,使每年应计入成本费用的折旧减少1.5万元。×××7年编制计提折旧的会计分录如下:

借:制造费用 3.5万元
贷:累计折旧 3.5万元

同时在年末计算应交的所得税为:(15万元-1.5万元)×33%=4.455万元

本期发生的时间性差异的所得税影响金额为:1.5万元×33%=0.495万元,编制会计分录如下:

借:所得税 4.95万元
贷:递延税款 0.495万元
应交税金——应交所得税 4.455万元

4、企业×××8年对该设备编制计提折旧的会计分录同上。截止×××8年末该设备累计折旧为37万元,账面净值13万元,账面减值准备6万元。

5、假设×××8年末企业对固定资产进行全面检查,发现该设备的可收回价值为5万元,则应计提减值准备2万元(13万元-6万元-5万元),编制计提减值准备的会计分录如下:

借:营业外支出 2万元

贷:固定资产减值准备 2万元

同时在年末计算应交的所得税为:(15万元+2万元-1.5万元)×33%=5.115万元

本期发生的时间性差异的所得税影响金额为:(2万元-1.5万元)×33%=0.165万元,编制会计分录如下:

借:所得税 4.95万元
递延税款 0.165万元
贷:应交税金——应交所得税 5.115万元

注:这里的时间性差异包括本期计提的减值准备2万元和以前计提本期转回的减值准备1.5万元两部分。

6、企业于×××9年起,对该设备按5万元的基数计提折旧,每年应提折旧2.5万元(5万元/2年),实际上是将再次计提的减值准备2万元在该设备未来的尚可使用年限内进行分摊,使每年应计入成本费用的折旧进一步减少1万元。×××9年编制计提折旧的会计分录如下:

借:制造费用 2.5万元
贷:累计折旧 2.5万元

同时在年末计算应交的所得税为:(15万元-2.5万元)×33%=4.125万元

本期发生的时间性差异的所得税影响金额为:2.5万元×33%=0.825万元,编制会计分录如下:

借:所得税 4.95万元
贷:递延税款 0.825万元
应交税金——应交所得税 4.125万元

注:这里的时间性差异包括×××6年末计提本期转回的减值准备1.5万元和×××8年末计提本期转回的减值准备1万元两部分。

7、企业×××0年对该设备编制计提折旧以及相关的所得税的会计处理同上。

至此,在采用纳税影响会计法下核算所得税时,如果所得税率保持不变,则计提固定资产减值准备所发生的时间性差异对未来所得税的影响,均在后期转回时间性差异时抵减了应交所得税。(作者单位:山东烟台乾聚会计师事务所烟台氨纶股份有限公司)

责任编辑 王教育

简讯:英国加的夫大学招聘博士生和访问研究员

由华庆时代企业集团资助,英国加的夫大学商学院中国会计、财务和管理研究中心提供两份博士生奖学金(含三年的学费和生活费)和两份访问研究金(含国际旅费和六个月的生活费用)。申请表可从 www.cf.ac.uk/exrel/graduate/apply 下载,申请请寄肖泽忠:DR JASON XIAO,CARDIFF BUSINESS SCHOOL,COLUM DRIVE,CARDIFF CF10 3EU,UK。

(本刊通讯员)